

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 15 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnio a punktas, 178 straipsnio a punktas ir 226 straipsnio 5 punktas – Pirkimo mokesčio atskaita – Rekvizitai, kurie privalo būti nurodyti sąskaitose faktūrose – Apmokestinamojo asmens teisėti lokesiai dėl teisės į atskaitą egzistavimo sąlygų“

Sujungtose bylose C-374/16 ir C-375/16

dėl 2016 m. balandžio 6 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą bylose

Rochus Geissel, kaip likvidatorius, atstovaujantis *RGEX GmbH i.L.*,

prieš

Finanzamt Neuss (C-374/16)

ir

Finanzamt Bergisch Gladbach

prieš

Igor Butin (C-375/16)

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai E. Levits (pranešėjas), A. Borg Barthet, M. Berger ir F. Biltgen,

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- I. Butin, atstovaujamo *Rechtsanwalt* L. Rodenbach,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos G. Eberhard,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir M. Owsiany-Hornung,

susipažin? su 2017 m. liepos 5 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima š?

Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? pateikti d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 168; toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio a punkto, 178 straipsnio a punkto ir 226 straipsnio 5 punkto išaiškinimo.

2 Šie prašymai buvo pateikti nagrin?jant Rochus Geissel, likvidatoriaus, atstovaujan?io *RGEX GmbH i.L.*, gin?? su *Finanzamt Neuss* (Noisas mokes?io administratorius, Vokietija) ir *Finanzamt Bergisch Gladbach* (Bergiš Gladbacho mokes?io administratorius, Vokietija) gin?? su Igor Butin d?l ši? mokes?io administratori? atsisakymo suteikti teis? ? sumok?to pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) atskait? remiantis s?skaitomis fakt?romis, kuriose nurodytas adresas, kuriuo su s?skait? fakt?r? išrašiusiu asmeniu galima susisiekti paštu, ta?iau kuriuo jis nevykdo jokios ekonomin?s veiklos.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

4 Šios direktyvos 178 straipsnyje nurodyta:

„Kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias s?lygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim? jis privalo tur?ti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?;

<...>“

5 Min?tos direktyvos 220 straipsnyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo, arba tre?ioji šalis jo vardu ir jo naudai išrašyt? s?skait? fakt?r?, kai:

1) jis tiek? prekes ar teik? paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.

<...>“

6 PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

5) apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas;

<...>“

7 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, 1986, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 129) 1 straipsnyje nustatyta, kad, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, „apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs Bendrijos teritorijoje“, yra apmokestinamasis asmuo, nurodytas 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 4 straipsnio 1 dalyje, kuris per šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje nurodytą laikotarpį toje teritorijoje nevykdo savo verslo ar neturį joje fiksuotos vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokio verslo ar nuolat veikiančios įmonės nėra, – kuris neturį jo šioje teritorijoje nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos ir per tą patį laikotarpį netiekia jokių prekių ar neteikia jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis 2 straipsnyje minimoje valstybėje narėje, išskyrus tam tikras išimtis.

Vokietijos teisė

8 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 14 straipsnyje nustatyta:

„1. Sąskaita faktūra yra bet kuris dokumentas, pagal kurį atsiskaitoma už patiektas prekes arba suteiktas kitas paslaugas, neatsižvelgiant į tai, kaip šis dokumentas verslo santykiuose yra vadinamas. Turi būti užtikrintas sąskaitos faktūros kilmės tikrumas, turinio vientisumas ir sąskaitomumas. Kilmės tikrumas reiškia sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens tapatybės tikrumą. <...>

<...>

4. Sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyti šie duomenys:

1) prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo ir prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas, <...>

<...>“

9 *UStG* 15 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Verslininkas gali atskaityti šias sumas:

1. pagal ?statym? mok?tin? mokest? už kito verslininko jo ?monei patiektas prekes ir suteiktas paslaugas. ?gyvendinti teis? ? atskait? verslininkas gali tik tuomet, kai turi pagal [UStG] 14 ir 14a straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r? <...>

<...>“

10 Pagal *Umsatzsteuer?Durchführungsverordnung* (Potvarkis d?l apyvartos mokes?io ?gyvendinimo) 31 straipsnio 2 dal? UStG 14 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punkto reikalavimai ?vykdyti tuomet, kai pagal s?skaitoje fakt?roje pateiktus duomenis galima aiškiai nustatyti tiek ?mon?s teik?jos, tiek gav?jo pavadinim? ir adres?.

11 *Abgabenordnung* (Mokes?io kodeksas, toliau – AO) 163 straipsnyje „Nukrypstantis mokes?io nustatymas d?l teisingumo priežas?i?“ nustatyta:

„Tuomet, kai taikytinas mokestis konkre?iu atveju yra neteisingas, galima nustatyti mažesn? mokes?io sum? ar neatsižvelgti ? mokes?io baz?s elementus, kurie j? didina. Apmokestinamajam asmeniui sutikus, kalbant apie pajam? mokest?, ? kai kuriuos mokes?io baz?s elementus, kurie didina mokest?, galima atsižvelgti v?liau, o ? kai kuriuos mokes?io baz?s elementus, kurie mažina mokest?, galima atsižvelgti anks?iau. Sprendimas d?l nukrypstan?io mokes?io nustatymo gali b?ti susietas su mokes?io nustatymo proced?ra.“

12 AO 227 straipsnyje numatyta:

„Mokes?io institucijos gali visiškai arba iš dalies atleisti nuo reikalavim?, susijusi? su mokes?io skola, jeigu mokes?io išieškojimas, atsižvelgiant ? konkretaus atvejo aplinkybes, yra neteisingas; tokiomis pa?iomis s?lygomis gali b?ti gr?žinamos arba ?skaitomos jau sumok?tos sumos.“

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C?374/16

13 RGEX yra uždaroji akcin? bendrov?, kuri 2008 m., su kuriais susij?s gin?as pagrindin?je byloje, prekiaavo motorin?mis transporto priemon?mis. Nuo 2015 m. vykdoma šios 2007 m. ?steigtos ?mon?s likvidavimo proced?ra. Vienintelis šios bendrov?s akcininkas ir vadovas buvo R. Geissel, kuris dabar jai atstovauja kaip likvidatorius.

14 Savo 2008 m. PVM deklaracijoje RGEX nurod?, be kita ko, neapmokestinamuosius motorini? transporto priemoni? tiekimo Bendrijos viduje sandorius ir sumok?to pirkimo mokes?io 1 985 443,42 EUR sum? už iš *EXTEL GmbH* ?sigytus 122 automobilius.

15 Noiso mokes?io administratorius nepri?m? RGEX deklaracijos ir 2010 m. rugpj??io 31 d. sprendimu nustat? už 2008 m. mok?tin? PVM sum?, remdamasis išvadomis, padarytomis po dviej? speciali? PVM patikrinim?. Šis administratorius nusprend?, kad automobili? tiekimas ? Ispanij?, deklaruotas kaip neapmokestinamas, buvo apmokestinamas, nes atitinkami automobiliai nebuvo nugabenti ? Ispanij?, bet buvo patiekti Vokietijos rinkai. Šis administratorius taip pat nusprend?, kad EXTEL išrašytose s?skaitose fakt?rose nurodytas pirkimo mokestis negali b?ti atskaitomas, nes tai buvo „fiktyvi bendrov?“, kuri savo s?skaitose fakt?rose nurodytu adresu netur?jo jokios buvein?s.

16 RGEX nes?kmingai apskund? t? sprendim? ir pareišk? ieškin? *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finans? teismas, Vokietija), šis patenkino jos ieškin? d?l vieno automobilio apmokestinimo ir atmet? kit? ieškinio dal? kaip nepagr?st?.

17 *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas), be kita ko, konstatavo, kad, nors EXTEL sųskaitose faktųrose nurodytu adresu buvo jos registruota buveinų, tai tebuvo „buvėnų pašto dųųut“. Su EXTEL galima buvo susisiekti tik paųtu. ųi bendrovų tuo adresu nevykdų jokios komercinųs veiklos.

18 ųis teismas atmetų argumentus, susijusius su tariamai RGEX teisųtais lųkesųiais dųl EXTEL iųraųytose sųskaitose faktųrose nurodyto adreso teisingumo. ų teisųtų lųkesųių apsaugos principų reikia atsiųvelgti ne nustatant mokestų, bet prireikus tik taikant teisingumo priemonų, kaip tai suprantama pagal AO 163 ir 227 straipsnius.

19 R. Geissel, kaip likvidatorius, atstovaujantis RGEX, pateikų apeliacinų skundų dųl *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas) sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) ir teigų, kad „adresas“, kaip jis suprantamas pagal UStG 14 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktų ir PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punktų, skirtas iųraųiusiajam asmeniui nustatyti ir reiųkia tik galimybų susisiekti paųtu.

20 Praųymų priimti prejudicinų sprendimų pateikųs teismas teigia, kad pagal nacionalinų teisų RGEX neturi teisųs ų praųomų pirkimo mokesųio atskaitų remiantis EXTEL iųraųytomis sųskaitomis faktųromis, nes ji nevykdo jokios ekonominųs veiklos sųskaitose faktųrose nurodytu adresu. Ių tiesų tuo paųiu metu nagrinųtoje byloje priimtame sprendime praųymų priimti prejudicinų sprendimų pateikųs teismas nusprendų, kad „visas adresas“, kaip jis suprantamas pagal UStG 14 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktų, reiųkia, kad verslininkas ten vykdo savo ekonominų veiklų. Jei pagal nacionalinųs teisųs administracines taisykles finansų administratoriui pakaktų, kad „vietoj adreso bųtų nurodyta“ pašto dųųutų ar pašto indeksas, vis dųlto tokios taisyklųs nesaistytų teismo.

21 ųiomis aplinkybųmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarų sustabdyti bylos nagrinųjimų ir pateikti Teisingumo Teismui ųiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar turi bųti laikoma, kad sųskaitoje faktųroje, reikalingoje tam, kad bųtų galima ųgyvendinti teisų ų atskaitų pagal [PVM] direktyvos 168 straipsnio a punktų, siejamų su 178 straipsnio a punktu, yra nurodytas „adresas“ pagal tos direktyvos 226 straipsnio 5 punktų, jei prekes tiekiantis ar paslaugas teikiantis verslininkas savo uų tiekimų ar teikimų iųraųytoje sųskaitoje faktųroje nurodo adresų, kuriuo jis yra pasiekiamas paųtu, taųiau nevykdo jokios ekonominųs veiklos?

2. Ar atsiųvelgiant ų veiksmingumo principų [PVM] direktyvos 168 straipsnio a punktui, siejamam su 178 straipsnio a punktu, prieųtarauja nacionalinų praktika, pagal kurių ų prekų ar paslaugų gavųjo sųųiningumų dųl pirkimo mokesųio atskaitos sųlygų ųvykdymo atsiųvelgiama ne per mokesųio nustatymo procedųrų, o tik per atskirų teisingumo uųtikrinimo procedųrų? Ar ųiuo klausimu galima remtis ųios direktyvos 168 straipsnio a punktu, siejamu su 178 straipsnio a punktu?“

Byla Cų375/16

22 Igor Butin 2009–2011 m. prekiavo automobiliais Vokietijoje ir pirkimo PVM atskaitos tikslais iųraųinųjo sųskaitas faktųras, susijusias su keliais ių Z ųmonųs nupirktais ir skirtais parduoti automobiliais. Automobiliai buvo perduodami I. Butin arba jo darbuotojams kartais vietoje, kurioje buvo Z registruota buveinų (nors Z tuo adresu nevykdų prekybos), kartais vieųose vietose, kaip antai geleųinkelio stotyje.

23 Atlikųs I. Butin mokestinų patikrinimų Bergių Gladbacho mokesųių administratorius padarų iųvadų, kad ių Z gautose sųskaitose faktųrose nurodytos sumokųtos pirkimo mokesųio sumos

negali būti atskaitomos, nes sųskaitose faktųrose nurodytas tiekųjo adresas yra neteisingas. Buvo konstatuota, kad ųis adresas buvo tik „paųto dųųutų“, o Z neturųjo nuolatinųs buveinųs Vokietijoje.

24 2013 m. rugsųjo 13 d. ųis mokesųių administratorius pateikų praneųimų apie perskaiųiuotų PVM dydų uų 2009–2011 m. laikotarpų. 2013 m. spalio 1 d. sprendimu jis atmetų I. Butin praųymų pakeisti mokesųio skaiųiavimų dųl teisingumo prieųasųių remiantis AO 163 straipsniu.

25 *Finanzgericht Kųln* (Kelno finansų teismas, Vokietija), kuriam I. Butin apskundų Bergių Gladbacho mokesųių administratoriaus perskaiųiavimų, ieųkinų patenkino. ųio teismo teigimu, pagal *UStG* 14 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktų nereikalaujama, kad nurodytu adresu bųtų vykdoma komercinų veikla. Be to, teismas nusprendų, kad papildomas skundo reikalavimas dųl mokesųio skaiųiavimo pakeitimo dųl teisingumo prieųasųių taip pat yra tenkintinas. Jo nuomone, I. Butin padarų viskų, ko ių jo pagrųstai galima reikalauti, kad patikrintų Z, kaip verslininko, statusų ir ųios ųmonųs iųraųytose sųskaitose faktųrose nurodytų duomenų teisingumų.

26 Bergių Gladbacho mokesųių administratorius pateikų apeliacinų skundų dųl *Finanzgericht Kųln* (Kelno finansų teismas) sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas). Be kita ko, jis teigų, kad Z iųraųytose sųskaitose faktųrose, prieųingai, nei teigų I. Butin, nebuvo adreso, kuriuo ųi bendrovų vykdų savo komercinų veiklų, o I. Butin nevykdų visko, ko ių jo buvo galima pagrųstai tikųtis, kad uųtikrintų nuorodų ųiose sųskaitose faktųrose teisingumų, todųl jam neturųjo bųti suteikta teisų atskaityti pirkimo mokestų vykdant teisingumo uųtikrinimo procedųrų.

27 ųiomis aplinkybųmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarų sustabdyti bylos nagrinųjimų ir pateikti Teisingumo Teismui ųiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [PVM] direktyvos 226 straipsnio 5 punktų turi bųti nurodomas apmokestinamojo asmens adresas, kuriuo jis vykdo ekonominų veiklų?

2. Jei ų pirmųjų klausimų bus atsakyta neigiamai:

a) Ar tam, kad bųtų nurodytas adresas pagal [PVM] direktyvos 226 straipsnio 5 punktų, pakanka nurodyti paųto dųųutųs adresų?

b) Kokų adresų sųskaitoje faktųroje turi nurodyti apmokestinamasis asmuo, turintis ųmonų (pavyzdųiui, internetinųs prekybos), kuri neturi komercinų patalpų?

3. Ar tuo atveju, kai [PVM] direktyvos 226 straipsnyje nurodyti sųskaitų faktųrų iųraųymo formos reikalavimai nevykdyti, vis dųlto leidųiama atskaityti pirkimo mokestų, kai nųra sukųiavimo mokesųių srityje arba apmokestinamasis asmuo nei ųinojo, nei galųjo ųinoti, kad jis dalyvauja sukųiaujant, ar teisųtų lųkesųių principas ųiuo atveju reiųkia, jog apmokestinamasis asmuo padarų viskų, ko ių jo pagrųstai galima reikalauti, kad patikrintų sųskaitoje faktųroje nurodytų duomenų teisingumų?“

Procesas Teisingumo Teisme

28 2016 m. liepos 22 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos Cų374/16 ir Cų375/16 buvo sujungtos, kad bųtų bendrai vykdoma raųytinų ir ųodinų proceso dalys ir priimtas sprendimas.

Dųl prejudicinių klausimų

Dųl pirmojo klausimo byloje Cų374/16 ir pirmojo ir antrojo klausimų byloje Cų375/16

29 Pirmuoju klausimu byloje Cų374/16 ir pirmuoju ir antruoju klausimais byloje Cų375/16 praųymų priimti prejudicinų sprendimų pateikųs teismas ių esmųs siekia iųsiaiųkinti, ar PVM

direktyvos 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą kartu su 226 straipsnio 5 punktu reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindiniuose byloje, pagal kurias teisė į pirkimo PVM atskaitą priklauso nuo sąskaitoje faktūroje nurodyto adreso, kuriuo į ją išrašys asmuo vykdo savo ekonominę veiklą.

30 Pirmiausia primintina, kad pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą tam, kad galėtų įgyvendinti teisė į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236, 238, 239 ir 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.

31 Šios direktyvos 226 straipsnyje išvardyti rekvizitai, kurie turi būti tokioje sąskaitoje faktūroje. Be kita ko, šio straipsnio 5 punkte numatyta pareiga nurodyti apmokestinamojo asmens ir įsigyjančio asmens vardą, pavardę (visą pavadinimą) ir adresą.

32 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (šiuo klausimu žr. 2009 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Yaesu Europe*, C-433/08, EU:C:2009:750, 24 punktą ir 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Air Berlin*, C-290/16, EU:C:2017:523, 22 punktą).

33 Pirmiausia, kalbant apie PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkto tekstą, pažymėtina, kad šios nuostatos tekstas įvairiose kalbinėse versijose skiriasi. Kai kuriose šios nuostatos kalbinėse versijose, kaip ispanų, anglų, prancūzų ar latvių kalbomis, atitinkamai nurodyta „nombre completo y la dirección“, „the full name and address“, „nom complet et l'adresse“ ar „pilns vārds vai nosaukums un adrese“, o kitose versijose, visų pirma vokiečių ar italų kalbomis, numatyta pareiga nurodyti „vollständigen Namen und die vollständige Anschrift“ ar „nome e l'indirizzo completo“.

34 Vis dėlto vardžio „visas“ buvimas ar nebuvimas formuluojant šį reikalavimą nepateikia nuorodų dėl klausimo, ar sąskaitoje faktūroje nurodytas adresas turi atitikti vietą, kurioje į ją išrašys asmuo vykdo apmokestinamąją veiklą.

35 Be to, primintina, kad bendroji sąvokos „adresas“ prasmė yra plati. Kaip savo išvados 36 punkte priminė generalinis advokatas, įprastinė šios sąvokos reikšmė apima bet kokį adresą, įskaitant ir pašto dėžutės adresą, jeigu tuo adresu su asmeniu galima susisiekti.

36 Be to, PVM direktyvos 226 straipsnyje nurodyta, kad, nepažeidžiant specialios šios direktyvos nuostatų, pagal šios direktyvos 220 straipsnį PVM išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais turi būti privalomai nurodyti tik šiame straipsnyje minėti rekvizitai (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 25 punktą).

37 Iš to matyti, kad reikalavimai, susiję su rekvizitais, turi būti aiškinami siaurai, t. y. valstybės narės negali numatyti griežtesnių pareigų, nei nustatytos PVM direktyvoje.

38 Taigi valstybės narės nėra leidžiama susieti teisės atskaityti PVM su sąskaitą faktūrą turiniui keliamomis sąlygomis, kurios nėra aiškiai numatytos PVM direktyvos nuostatose (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 25 punktas).

39 Antra, kalbant apie PVM direktyvos 226 straipsnio kontekstą, primintina, kad teisė į PVM atskaitą iš esmės negali būti ribojama (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 punktą).

40 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad sąskaitos faktūros, kurioje nurodyti PVM direktyvos 226 straipsnyje numatyti rekvizitai, turėjimas yra formali teisė į PVM atskaitą.

s?lyga. Turi b?ti leidžiama atskaityti pirkimo PVM, jeigu ?vykdyti esminiai reikalavimai, net jeigu apmokestinamieji asmenys nesilaik? tam tikr? formali? s?lyg? (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 38 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?). Iš to matyti, kad s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens adreso nurodymo tvarka negali b?ti lemiama teis?s ? PVM atskait? s?lyga.

41 Tre?ia, kalbant apie teleologin? PVM direktyvos 226 straipsnio aiškinim?, rekvizit?, kurie privalo b?ti nurodyti s?skaitoje fakt?roje, tikslas – leisti mokes?i? administratoriui atlikti mok?tino mokes?io mok?jimo ir prireikus teis?s ? PVM atskait? egzistavimo kontrol? (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 27 punkt?).

42 Šiuo klausimu, kaip iš esm?s teig? generalinis advokatas išvados 40 ir 41 punktuose, s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens adreso, vardo, pavard?s (pavadinimo) ir PVM mok?tojo kodo nurodymas leidžia nustatyti atitinkamo ekonominio sandorio ir specifinio ?kio subjekto, išrašiusio s?skait? fakt?r?, ryš?. S?skait? fakt?r? išrašiusio asmens nustatymas leidžia mokes?i? administratoriui patikrinti, ar atskaitytina PVM suma buvo deklaruota ir sumok?ta. Toks nustatymas taip pat leidžia apmokestinamajam asmeniui patikrinti, ar s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo yra apmokestinamasis asmuo, kuriam taikytinos PVM taisykl?s.

43 Šiuo klausimu primintina, kad preki? tiek?jo ar paslaug? teik?jo PVM mok?tojo kodas yra esmin? informacija nustatant. Administratorius gali lengvai š? kod? sužinoti ir patikrinti.

44 Be to, kaip teigia generalinis advokatas savo išvados 43 punkte, ?mon?s, nor?damos gauti PVM mok?tojo kod?, turi užsiregistruoti ir registruodamosi privalo pateikti vietos registracijos kaip PVM mok?tojo form? kartu su patvirtinamaisiais dokumentais.

45 Iš to matyti, kad s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens adreso kartu su vardu, pavarde (pavadinimu) ir PVM mok?tojo kodu nurodymo tikslas yra j? nustatyti ir leisti mokes?i? administratoriui atlikti šio sprendimo 41 punkte numatyt? kontrol?.

46 Šiomis aplinkyb?mis taip pat pažym?tina, kad Teisingumo Teismas konstatavo, jog atskaitos tvarka siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos (be kita ko, žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C?126/14, EU:C:2015:712, 17 punkt? ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services*, C?38/16, EU:C:2017:454, 19 punkt?). Vis d?lto siekiant šios tvarkos tikslo n?ra b?tina numatyti pareig? nurodyti vietos, kurioje s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo vykdo savo ekonomin? veikl?, adres?.

47 Be to, toks aiškinimas atitinka 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719), kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, kad buvo ?manoma atskaityti pirkimo PVM remiantis bendrov?s, kuri? nacionalinis teismas laik? neegzistuojan?iu ?kio subjektu, išrašytomis s?skaitomis fakt?romis. Net jei nacionalinis teismas konstatavo, kad šios bendrov?s registruotos buvein?s nurodytu adresu esantis pastatas buvo apleistas, Teisingumo Teismas nusprend?, kad faktas, jog jokia ekonomin? veikla negal?jo b?ti vykdoma šios bendrov?s registruotoje buvein?je, nereiškia, kad ši veikla negal?jo b?ti vykdoma kitose vietose nei ši registruota buvein? (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 35 punkt?), konkre?iai kalbant, kai vykdoma nemateriali veikla naudojant naujas informacines technologijas.

48 Be to, priešingai, nei teigia Vokietijos ir Austrijos vyriausyb?s, fakto, kad siekiant pasinaudoti teise ? PVM atskait? nereikalaujama, jog apmokestinamojo asmens ekonomin? veikla b?t? vykdoma jo išrašytoje s?skaitoje fakt?roje nurodytu adresu, nepaneigia Teisingumo Teismo

išvados 2007 m. birželio 28 d. Sprendime *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397). Srovok „ekonominės veiklos vieta“ ir „fiksiuota vieta“ apimties analizė Tryliktosios direktyvos 86/560 tikslais nėra reikšminga nustatant srovokos „adresas“, esančios PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkte, reikšmė.

49 Iš to matyti, kad prekė ar paslaugų gavėjui siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą nereikalaujama, jog prekė tiekėjo ar paslaugų teikėjo ekonominė veikla būtų vykdoma sro skaitoje faktoroje nurodytu adresu.

50 Taigi pirmasis klausimas byloje C-374/16 ir antrasis ir trečiasis klausimai byloje C-375/16 reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą kartu su šios direktyvos 226 straipsnio 5 punktu reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindiniame byloje, pagal kurias teisė į pirkimo PVM atskaitą priklauso nuo sro skaitoje faktoroje nurodyto adreso, kuriuo jis išrašas asmuo vykdo savo ekonominę veiklą.

Dėl antrojo klausimo byloje C-374/16 ir trečiojo klausimo byloje C-375/16

51 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą byloje C-374/16 ir pirmąjį ir antrąjį klausimus byloje C-375/16, nereikia atsakyti į antrąjį klausimą byloje C-374/16 ir trečiąjį klausimą byloje C-375/16.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktą ir 178 straipsnio a punktą kartu su šios direktyvos 226 straipsnio 5 punktu reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindiniame byloje, pagal kurias teisė į pirkimo PVM atskaitą priklauso nuo sro skaitoje faktoroje nurodyto adreso, kuriuo jis išrašas asmuo vykdo savo ekonominę veiklą.

Parašai.

* Procesio kalba: vokiečių.